

# Restruktureringer og engangsvederlag

En restrukturering av virksomhet kan medføre flytting av et betydelig inntektspotensial. Artikkelen drøfter, med bakgrunn i to rettskraftige lagmannsrettsdommer, hvorvidt det ved en konsernintern reorganisering skal betales kompensasjon, eller ikke.



Spesialrevisor  
**Henning Risøy**  
Skatteetaten, seksjon for internprising  
*Henning Risøy har gjennomført kontrollen i begge Cytec-sakene som er nevnt i artikkelen.*



Seniorrådgiver  
**Frank Lange**  
Skatteetaten, seksjon for internprising  
*Artikkelen står for forfatterens egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunktene til Skatteetaten.*

Med litt over ti års mellomrom har skattemyndighetene vunnet frem med to saker mot Cytec Norge KS (Senere Allnex Norge KS). Sakene er tilsynelatende like, dog med motsatt fortegn. Den ene gjaldt fastsettelse av et vederlag ved restrukturering av virksomhet i 1999 fra egenprodusent til ordreprodusent. Den andre saken gjaldt en reversering tilbake til egenprodusentrollen. I den første saken sa tingrett og lagmannsrett seg enig med skattemyndighetene i at det var overført immaterielle verdier for 300 mill. NOK, mens tingretten og lagmannsretten i den siste saken<sup>1</sup> gav staten medhold i at vederlaget ved reverseringen i 2010 var satt kr 165 mill. for høyt.

Reduksjonen av vederlaget ved reverseringen i 2010 til kun kr 45 mill. kan tilsynelatende stå i motstrid til skattemyndighetenes fastsettelse av et vederlag på kr 300 mill. i 1999.

## Nærmere om sakenes bakgrunn

Cytec Norge KS ble stiftet i 1984 som et 50/50 joint venture mellom norske Dyno Industrier og amerikanske Cytec Corp. Partene skjøt inn sine respektive virksomheter i Europa i det norske selskapet, herunder Dynos produksjonsfasiliteter i Lillestrøm. Selskapet fikk eksklusive evigvarende markedsrettigheter i Europa og inngikk også

eksklusive uoppsigelige lisensavtaler med partene. I tillegg ble selskapet eier av egenutviklet teknologi.

Årsaken til at selskapet fikk eksklusive, uoppsigelige bruksretter til teknologi og marked skyldes etter all sannsynlighet et ønske om å sikre seg mot undergraving av den felles virksomheten, ved f.eks. at en av partene forlater joint venturet uten å kompensere den andre parten for felles oppbygde verdier.

I 1998, etter 13 års samarbeid, ble partene enige om at Cytec skulle erverve Dynos andel av joint venturet. Selskapet betalte 375 mill. for Dynos 50 %-andel. Kort tid etter ble virksomheten i Norge restrukturert fra å være egenprodusent til ordreprodusent, med et nederlandsk kommandittselskap (CV) som prinsipal, som etter det vi forstår er en svært skattegunstig reorganisering. Som en følge av restruktureringen ble størstedelen av virksomhetens inntektspotensial flyttet ut av Norge, men det ble ikke betalt noen kompensasjon eller vederlag, i forbindelser med restruktureringen. Restruktureringen medførte ingen merkbar endring i antall ansatte i Norge.

I 2002 tok skattekontoret opp spørsmålet om hvorvidt restruktureringen i 1999 hadde medført overføring av immaterielle eiendeler og virksomhet

uten vederlag og fattet vedtak om å øke inntekten med kr 300 mill.

Selskapet tok ut søksmål, men skattekontoret fikk medhold i inntektsendringen både i tingretten<sup>2</sup> og lagmannsretten<sup>3</sup> og saken ble nektet fremmet for høyesterett.

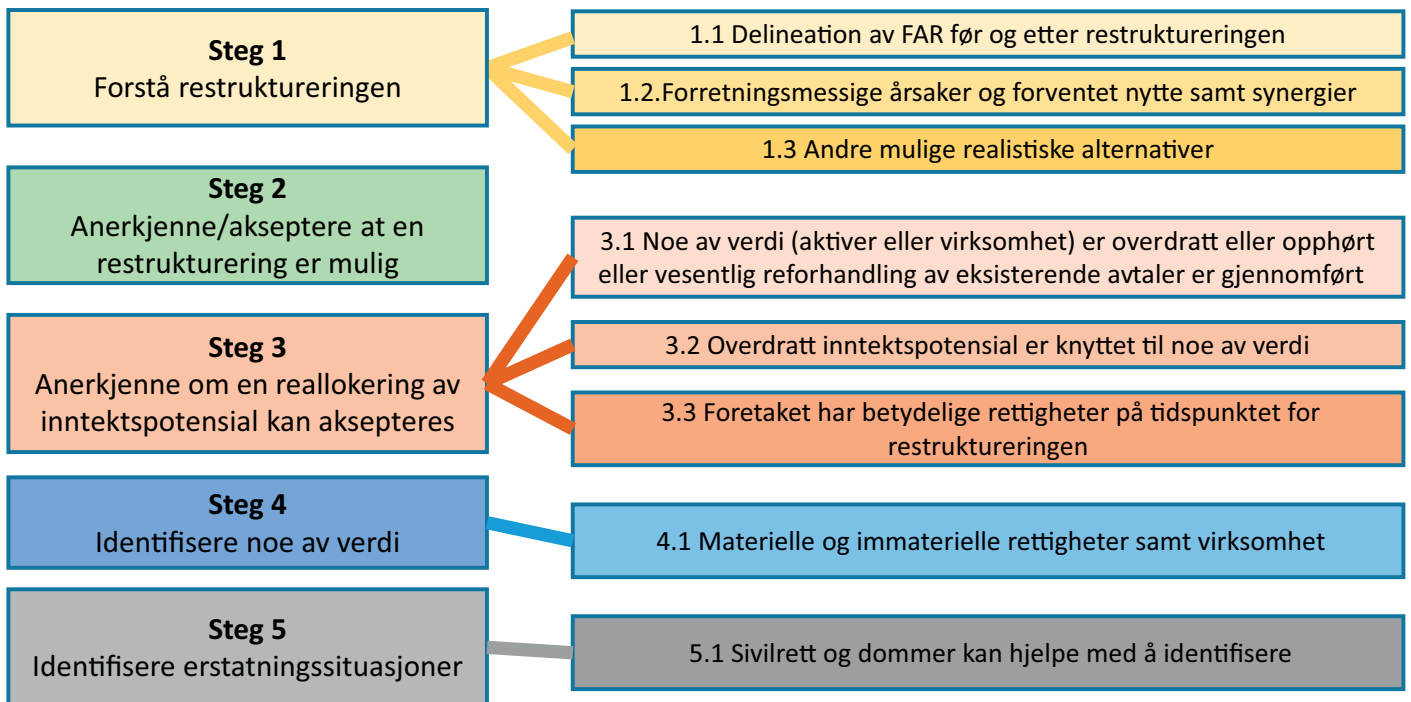
I 2010, mer enn 11 år etter restruktureringen, gjennomførte Cytec tilsynelatende en reversering av 1999-restruktureringen og gikk fra å være ordreprodusent, til å være egenprodusent. I den forbindelse måtte KS 'et betale 210 mill. til det nederlandske kommandittselskapet, fordelt på 45 mill. for kundebasen og 165 mill. for goodwill. Det norske selskapet inngikk deretter avtaler med andre konsernselskaper om tilgang til teknologi (lisensavtaler) og om salg og markedsføring (med nærstående agenter). Avtalene var ikke eksklusive og hadde kort oppsigelsesfrist. Skattekontoret mente at selv om KS 'et som en følge av restruktureringen var tilført et inntektspotensial, knyttet dette seg til endringer i funksjoner og risiko, og ikke til overføring av noe av verdi, og nektet fradrag.

Vedtaket ble påklaget. Skatteklagenemnda aksepterte at det var overført en kundebase for kr 45 mill., men ikke at det var overført ytterligere verdier. Til

<sup>2</sup> Urv. 2006 s. 1532.

<sup>3</sup> Urv. 2007 s. 1440.

## Steg for evaluering av kompensasjoner i forbindelse med restruktureringer



Figur 1 – Overordnet beskrivelse av prosess til vurdering av om noe av verdi er overført iht. OECD TPG kapittel IX.

støtte for dette synet baserte nemnda seg blant annet på en etterfølgende aksje-transaksjon fra 2013, som underbygget at selskapet ikke var tilført vesentlige verdier utover de eiendelene selskapet allerede var i besittelse av før restruktureringen. Dermed var spørsmålet i saken ikke hvorvidt restruktureringen overhodet innebar en overføring av verdier, men hvorvidt selskapet hadde betalt et for høyt vederlag ved den konserninterne restruktureringen i 2010.

### Om forskjellene i de to sakene

Sakene dreier seg som nevnt om hvorvidt det, ved en restrukturering hvor det flyttes et inntektspotensial til et nærstående selskap, skal betales vederlag eller ikke.<sup>4</sup>

OECD<sup>5</sup> beskriver hvordan en analyse kan gjennomføres i den forbindelse. Overordnet kan det sies at funksjoner, aktiva og risikoer før og etter restruktureringen bør sammenlignes for å kunne vurdere om det er overdratt noe av verdi. OECDs kapittel IX ble først

implementert etter at den første Cytec-saken var gjennomført. Analysene som er gjennomført i forbindelse med 1999-saken er imidlertid langt på vei sammenfallende med analysene som OECD foreslår, se figur 1.

Analysen må gjennomføres fordi en flytting av et inntektspotensial i seg selv ikke vil innebære at noe av verdi er overført.

### Cytec I-saken

Det fremgår av tingrettsdommen av 6. oktober 2006 (Nedre Romerike tingrett):

«Resultatet er beregnet ved å ta utgangspunkt i de angitte forutsetninger i Benson-rapporten om «return on assets» på hele fellesforetaksstrukturen på 30 % og angitte eiendeler på MNOK 128. Dette gir et samlet driftsresultat etter skatt på NOK 38.400.000, hvilket fratrukket KS sitt overskudd etter skatt (uten hensyn til deltakernes eventuelle fradrag eller påslag) på NOK 32.185.734, ga en rest som angitt over. Retten bemerker i så måte at verdsettelse av selskapet før og etter omorganiseringen basert på inntektsreduksjonen, slik likningsnemnda har foretatt, ikke i seg selv sier

noe fra eller til om et verdiuttak har skjedd, selv om de kan være egnet til å fastslå størrelsen på en verdireduksjon gitt et verdiuttak.»

Retten la til grunn at flytting av et inntektspotensial kan være en indikasjon på at noe er overført, men ikke i seg selv betyr at en overføring har funnet sted. Dette er på linje med formuleringer som ble tatt inn i OECDs nye retningslinjer i 2010<sup>6</sup> og videreført i 2017-utgaven.<sup>7</sup>

«An independent enterprise does not necessarily receive compensation when a change in its business arrangements results in a reduction in its profit potential or expected future profits. The arm's length principle does not require compensation for a mere decrease in the expectation of an entity's future profits. When applying the arm's length principle to business restructurings, the question is whether there is a transfer of something of value (an asset or an ongoing concern) or a termination or substantial renegotiation of existing arrangements and that transfer, termination or substantial renegotiation would be compensated between inde-

<sup>4</sup> Spørsmålet er drøftet i Revisjon og Regnskap 2-2007, Fastssettelse av engangsvederlag, Andreassen, Flood og Lange.

<sup>5</sup> Transfer Pricing Guide Lines, Chapter IX, Part 1: Arm's length compensation for the restructuring itself.

<sup>6</sup> Transfer Pricing Guidelines 2010, pkt. 9.65.

<sup>7</sup> Transfer Pricing Guidelines 2017, pkt. 9.39.

pendent parties in comparable circumstances. These two situations are discussed in Sections E and F below.»

I begge sakene ble et betydelig inntektspotensial flyttet. Det var imidlertid noen vesentlige forskjeller mellom dem. Før restruktureringen i 1999 hadde det norske selskapet uoppsigelige, eksklusive bruksrettigheter til teknologi, brands og marked som selskapet ikke lenger trengte som ordreprodusent. Spørsmålet var hvorvidt en uavhengig part ville oppgitt disse uten vederlag.

Eidsivating lagmannsretts enstemmige utgangspunkt var at dette spørsmålet måtte «avgjøres etter en konkret helhetsvurdering av situasjonen før omorganiseringen og hvilke virkninger omorganiseringen medførte for de involverte.»

Lagmannsretten mente at en uavhengig part ville fått et vederlag.

«Lagmannsrettens flertall legger til grunn – som likningsnemnda og tingretten – at teknologirettighetene fra Cytec og Dyno før omorganiseringen var evigvarende og uoppsigelige, og eksklusive for det europeiske markedet. Dertil kommer genuin KS-teknologi, jf. to avsnitt under. Et uavhengig selskap ville ikke oppgitt slike rettigheter, sjøl om det ikke lenger hadde

bruk for rettighetene, uten å kreve et vederlag, noe KS ikke har gjort. Et avkall på disse rettighetene ville derfor – mellom uavhengige parter – blitt kompensert med en motverdi...

Flertallet er enig med staten i at det som fant sted reelt sett kan anses som en virksomhetsoverdragelse fra KS til CIE, der kun enkelte eiendeler som KS trengte for å drive videre som leieprodusent ble liggende igjen i KS. CIE har videreført den tidligere egenproduksjonsvirksomheten i KS, og samtidig avlastet KS for risikoen som den tidligere virksomheten innebar. Samtidig har CIE overtatt inntektspotensialet.»

Det fremgår av dommen at flyttingen av inntektspotensialet kunne knyttes til oppgivelse av varige eksklusive bruksrettigheter, immaterielle eiendeler og virksomhet. Det er verdt å merke seg at lagmannsretten mente at oppgivelse av kritiske (for virksomheten) identifiserbare immaterielle eiendeler, eller rettigheter, i realiteten innebar at det forelå virksomhetsoverdragelse.

Restruktureringen ville således medført betaling av en kompensasjon mellom uavhengige parter og det forelå inntektsreduksjon, jf. sktl. (1911) § 54 (§ 13-1).

### Cytec II-saken

I saken fra 2010 ble inntektspotensialet i stor grad flyttet tilbake til Norge, og som i saken fra 1999 var spørsmålet om inntektspotensialet kunne knyttes til eiendeler, bruksrettigheter, eller virksomhet som ville blitt kompensert mellom uavhengige parter, eller om restruktureringen knyttet seg til reforhandlinger av avtaler og/eller endringer i funksjoner og risiko.

Skattekontoret konkluderte i sitt vedtak med at inntektspotensialet ikke kunne knyttes til overføring av eiendeler, bruksretter eller virksomhet og at en uavhengig part, i motsetning til i 1999-saken, ikke ville betalt et vederlag ved restruktureringen. Forskjellene mellom de to restruktureringene ble oppsummert i følgende tabell i vedtaket som senere er inntatt i tingrettsdommen og vist til av lagmannsretten:

Etter skattekontorets syn skulle det heller ikke betales en kompensasjon for kundebasen. Begrunnelsen var blant annet at markedsrettighetene i 1999 var eksklusive og uoppsigelige, mens de i 2010 var ikke-eksklusive og avtalene hadde kort termineringsfrist. Det norske selskapet kjente dessuten godt til sine kunder. De var få og lojale og selskapet hadde pleiet dem godt siden

Tabell 1 – Forskjeller i eiendeler, rettigheter mv. i 1999 og 2010.

	Cytec Norge KS 1984–1998	Cytec Industries Europe CV, prinsipal 1999–2009	Cytec Norge KS fra 2010
Produksjonsfasiliteter	Eier produksjonsfasilitetene	Eier ingen produksjonsfasiliteter	Eier produksjonsfasilitetene
Ansatte	Ca. 70 ansatte	Ingen ansatte	Ca. 55 ansatte
Distribusjon	Distribuerer gjennom nærstående agent	Distribusjon gjennom nærstående agent og limited risk-distributør	Distribusjon gjennom nærstående limited risk-distributør
Markedsrettigheter	Eksklusive uoppsigelige markedsrettigheter i Europa, Afrika og Midtøsten	Ingen eksklusiv avtale	Ingen eksklusiv avtale
Varemerker	Uoppsigelig eksklusiv bruksrett i Europa, Afrika og Midtøsten	Oppsigelig [3 måneders frist] ikke-eksklusiv bruksrett	Oppsigelig [3 måneders frist] ikke-eksklusiv bruksrett
Rett til patentert Cytec-teknologi og Cytec know-how	Uoppsigelig eksklusiv bruksrett i Europa, Afrika og Midtøsten	Oppsigelig [3 måneders frist] ikke-eksklusiv bruksrett	Oppsigelig [3 måneders frist] ikke-eksklusiv bruksrett
Økonomisk eierskap til teknologi	Research and technical service and assistance agreement med Dyno og Cytec	Ingen slik avtale	Ingen slik avtale
Rett til fremtidig patentert teknologi og know-how, jf. «the Coating Resins Research Program»	Betaler separat vederlag for teknologiutvikling	Ingen slik avtale	Ingen slik avtale
Egenutviklet teknologi	CN KS hadde egen teknologi	Ingen egen teknologi	Ingen egen teknologi

1980-tallet. Det som var viktig for kundene, var det norske selskapets kvaliteter som leverandør. Skattekontoret mente derfor at en uavhengig part ikke ville betalt et vederlag for kundebasen.

Under klagebehandlingen aksepterte imidlertid skatteklagenemnda vederlaget for kundebasen på kr 45 millioner, men utover dette anså ikke nemnda at det var overført verdier. Nemnda la i den forbindelse stor vekt på å sammenligne med den prisen som var betalt for alle aksjene i selskapet i en transaksjon mellom uavhengige parter som fant sted i 2013.

Selskapet tok ut søksmål om gyldigheten av nemndas vedtak, men fikk ikke medhold, verken i tingretten eller lagmannsretten. Saken ble nektet fremmet for høyesterett. Av lagmannsrettsdommen fremgår:

«Lagmannsretten finner det klart at omorganiseringen i 2010 ikke innebar en tilbakeføring av de verdiene som ble overført i 1999, slik at det er tale om en form for reversering. Den helt avgjørende forskjellen er at Cytec Norge KS i 1999 overførte verdifulle teknologirettigheter, som selskapet selv eide, til Cytec Industries Europe CV, slik det er redegjort for i Eidsivating lagmannsretts dom på side 12 flg. Lagmannsretten viser også til tabellen i skatteklagenemndas vedtak, som tingretten har gjengitt i dommen på side 15. Sammenstillingen i tabellen viser tydelig forskjellene i hvilke eiendeler, rettigheter mv. som ble overført i 1999 og i 2010.»

For øvrig la retten vekt på at 2013-transaksjonen kunne anvendes som utgangspunkt for en såkalt Comparable Uncontrolled Price (CUP) og kom til at nemndas skjønn derfor ikke kunne settes til side.

## Realisasjon og armlengdeprinsippet

Det har vært anført at sktl. § 13-1 og OECDs retningslinjer ikke er relevante ved vurderingen av hvorvidt en restrukturering mellom nærstående medfører overføring av noe av verdi, eiendeler,

etc., dvs. hvorvidt det foreligger realisasjon. Dette ble også et tema i 1999-saken. Skattyter argumenterte for at overføringer av immaterielle eiendeler uten vederlag kun kan beskattes med grunnlag i uttaksreglene i sktl. § 5-2 (daværende § 42 1. ledd 3. punktum). Dette var lagmannsretten uenig i. Ligningsmyndighetene hadde ikke anvendt feil hjemmel. Det forelå således ingen saksbehandlingsfeil. «Det kan ikke være riktig, som anført av de ankende parter, at man står overfor et uttak som er uttømmende regulert i § 42 første ledd tredje punktum<sup>8</sup>. Spørsmålet har imidlertid bare teoretisk interesse, idet lagmannsretten er enig med staten i at det også vil foreligge skatteplikt etter uttaksregelen: Overføringen gjelder formuesgjenstander med tilknytning til inntektsskapende virksomhet, til et annet subjekt, som en gaveoverføring.»

Lagmannsretten kom til at det forelå skatteplikt etter det som i dag er sktl. §§ 5-1, 5-30 og 9-2, jf. § 13-1 (daværende §§ 42, 1. ledd og 43 2. ledd og 54.1 ledd), i tillegg til uttaksregelen i § 5-2. Av dommen fremgår følgende: «En enstemmig lagmannsrett finner, med det faktum som flertallet legger til grunn – at det er overført immaterielle verdier fra KS til andre selskaper i samme konsern – og at det foreligger skatteplikt både etter skatteloven § 42 første ledd første punktum<sup>9</sup> og § 43 annet ledd<sup>10</sup>.»... «For begge tilfeller blir

gevinsten (inntekten) å fastsette etter skjønn, jf. § 54.»

Sktl. (1911) § 54 (nåværende § 13-1) og armlengdeprinsippet ble således ansett for å være relevant for å vurdere om det foreligger en realisasjon. Lagmannsretten var også av den oppfatning at sktl. (1911) § 43 (2)/sktl. (1999) § 9-2 kunne anvendes som hjemmel for skatteplikt selv om det ikke er avtalt et vederlag mellom nærstående parter. Etter vårt syn vil derfor også kapittel IX i OECD TPG kunne anvendes for å vurdere om noe av verdi er overdratt dersom det foreligger interessefellesskap og det ikke er avtalt et vederlag.

I 1999-saken mente lagmannsretten at Cytec hadde gitt avkall på teknologirettigheter og at det da var grunnlag for beskatning. «Et uavhengig selskap ville ikke oppgitt slike rettigheter, sjøl om det ikke lenger hadde bruk for rettighetene, uten å kreve et vederlag, noe KS ikke har gjort. Et avkall på disse rettighetene ville derfor – mellom uavhengige parter – blitt kompensert med en motverdi.» Lagmannsretten brukte således en armlengdevurdering for å konstatere om noe av verdi var blitt overdratt – altså om det forelå en realisasjon. Det var imidlertid ikke nødvendig å ta stilling til hvem som hadde mottatt verdiene.

I den andre Cytec-saken (Allnex) utførte skattekontoret også en prosess i tråd med kapittel IX i OECDs retningslinjer (2010 utgaven), for å avklare hvorvidt noe av verdi var overført og eventuelt hva som var overført. Både tingretten og lagmannsretten la stor vekt på denne analysen. Dette fremgår av dommen fra Borgarting Lagmannsrett fra mars 2019:

«I vedtaket slås det innledningsvis på side 19 fast at ved vurderingen av om det er overført noe av verdi, må man undersøke situasjonen før og etter omorganiseringen i 2010, herunder hvilke funksjoner, risiki og eiendeler som lå i de to konsernselskapene henholdsvis før og etter omorganiseringen. Videre vises det til de påfølgende punktene 9.67 og 9.68

8 § 43 (1) tredje punktum: «Skatteplikten omfatter også fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste.» svarende til ny sktl. § 5-2. Uttak (1) Som skattepliktig inntekt anses fordel ved uttak til egen bruk og gaveoverføring – herunder også fra aksjeselskap og allmennaksjeselskap – av formuesgjenstand, vare eller tjeneste. Ved uttak fra enkeltpersonforetak eller sameie, gjelder skatteplikten bare hvor kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved skattefastsettingen. Skatteplikten gjelder ikke slik gave som er nevnt i § 9-7 fjerde ledd. Fordelen settes til det beløpet som ville ha blitt regnet som skattepliktig inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi, jf. kapittel 9.

9 «§ 42 (1) Til inntekt henregnes – med de i det følgende fastsatte unntagelser og begrensninger – rente av formue, livrente, føderåd og pensjon, enhver fordel, som er vunnet ved eiendom, kapital, arbeide eller virksomhet, ...» svarende til ny sktl. § 5-1. Hovedregel om inntekt (1) Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet samt pensjon, føderåd og livrente.»

10 «§ 43 [2] Gevinst ved realisasjon av formuesobjekter og stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag regnes som inntekt unntatt ved realisasjon av: innbo ..., b. muntlige fordringer og andre gjeldsbrev ..., c. alminnelige gårdbruk eller skogbruk ..., f. fritidseiendom ...» svarende til ny sktl. «§ 9-2 Hva realisasjon omfatter (1) Realisasjon omfatter overføring av eien-

domsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, herunder blant annet: ...»

i retningslinjene som omhandler når en omstrukturering i seg selv kan begrunne en form for kompensasjon mellom uavhengige parter. Også punktene 9.102 og 9.103 om endringer i kontraktsforhold er omtalt. Nederst på side 20 i vedtaket uttaler skatteklagenemnda at goodwill er forskjellen mellom transaksjonsverdien og de identifiserbare eiendelene (materielle og immaterielle), og at det derfor kan være hensiktsmessig først å identifisere hvilke eiendeler som er overført i transaksjonen og hvilken verdi disse har, før man behandler spørsmålet om det foreligger goodwill.

Lagmannsretten kan ikke se at skatteklagenemnda har tatt et uriktig utgangspunkt ved en slik fremgangsmåte, som også synes godt forankret i de punktene i OECD-retningslinjene som det er vist til i vedtaket. Selve analysen fremgår i vedtaket punkt 5, som innledningsvis redegjør for utgangspunktene for den funksjonsanalysen som skal foretas og hvilke funksjoner som ble overført. Deretter gjennomgår skatteklagenemnda de enkelte funksjonene som Cytec Norge KS ifølge KPMG-rapporten skal ha overtatt, med sikte på å vurdere om disse funksjonene ville representere verdier i et avtaleforhold mellom uavhengige parter...

Analysen underbygger ut fra dette etter lagmannsrettens syn at Cytec Norge KS ikke fikk overført immateri-

elle eiendeler ut over kundebasen ved omorganiseringen i 2010.»

Borgarting lagmannsrett finner det således relevant å gjøre en analyse iht. OECDs retningslinjer for å vurdere hvorvidt en restrukturering innebærer overføring av noe av verdi og i så fall hvilke eiendeler/verdier som er overført mellom nærstående. Dette er i overensstemmelse med ordlyden i sktl. § 13-1 (4) hvor det blant annet står at «Når det foreligger interessefelleskap... skal det... tas hensyn til retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter som er vedtatt av Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling (OECD).»

### Oppsummering

Begge saker vedrører flytting av inntektspotensial til nærstående part ved restrukturering av virksomhet og hvorvidt dette innebærer overføring av noe av verdi som ville blitt kompensert mellom uavhengige parter.

Det fremgår av dommene at en grundig klarlegging av det foreliggende faktumet rundt restruktureringen er av stor betydning ved vurderingen av hvorvidt noe av verdi er overført. I den forbindelse vil også OECDs retningslinjer, da særlig kapittel IX om restruktureringer, være relevant.

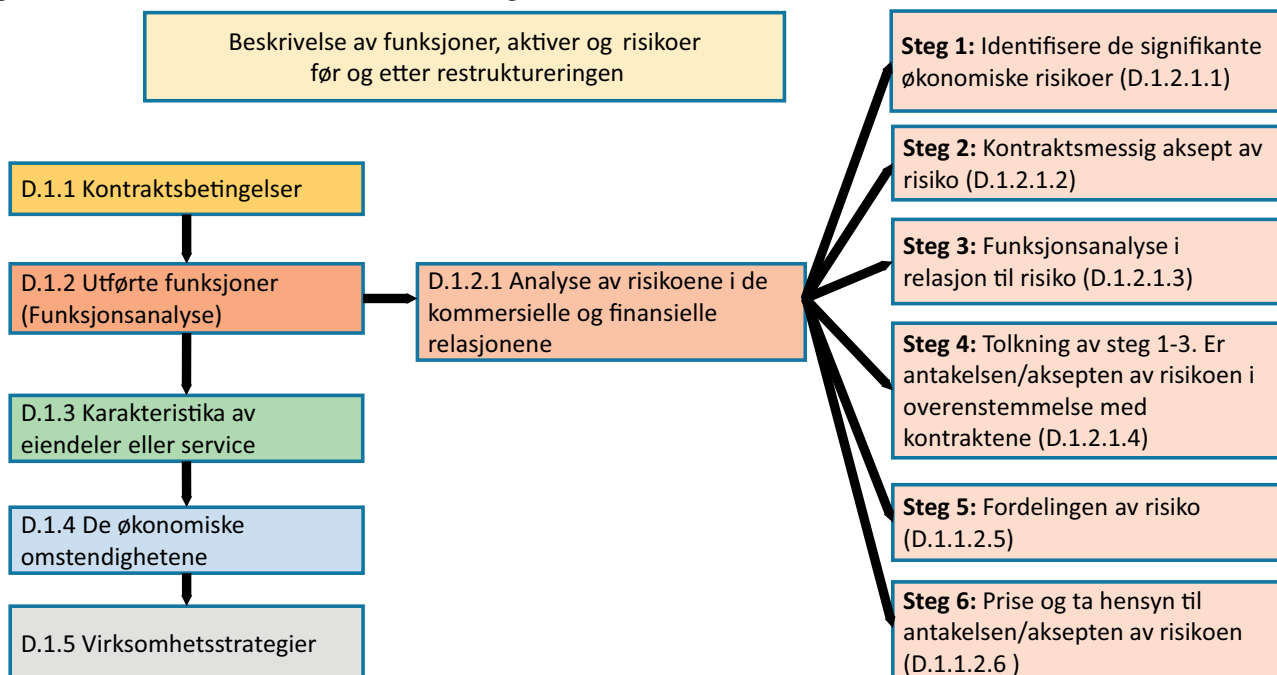
Dersom det kan konstateres at en uavhengig part ville fått et vederlag ved en restrukturering, vil det ved en vederlagsfri overføring til nærstående part foreligge en reduksjon av virksomhetsinntekten. Tilsvarende vil gjelde dersom en skattyter betaler et vederlag til en nærstående og en uavhengig part ikke ville betalt noe vederlag.

I begge tilfeller vil det foreligge inntektsreduksjon, skjønnsadgang og hjemmel for skatteplikt.

Ifølge OECDs retningslinjer skal det, ved vurderingen av om noe av verdi er overført, gjøres en sammenligning av funksjoner, aktiva og risikoer i virksomheten før og etter restruktureringen. I den forbindelse skal det foretas en delineation.<sup>11</sup> Spørsmålet blir således hvor stor vekt domstolene i fremtiden vil legge på endringer i kontrollfunksjonene når det skal bedømmes om det har skjedd en overføring av «noe av verdi».<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Delineation er en prosess som gjennomføres for å analysere transaksjoner i konsernforhold. Gjennom prosessen skal det være mulig å bestemme transaksjonens reelle substans slik at det blir mulig å priske transaksjonen. I prosessen inngår det såkalte «kontrollkonsept». Dvs. at såfremt et foretak ikke utfører kontrollfunksjonene knyttet til en risiko, skal det heller ikke bære risikoen. I tillegg skal foretak kun bære risiko de har kapasitet til å bære. Se Transfer Pricing Guidelines 2017, Chapter 1, D. Guidance for applying the arm's length principle samt figur 2.

<sup>12</sup> Transfer Pricing Guidelines 2017, Chapter IX, Part 1, E. Transfer of something of value.



Figur 2 - Delineation prosess